

рархічної супідрядності її складових елементів, більш точним для його дефініції є термін, який використовує С.В. Полєніна – «масив законодавства». Саме тому ми цілком підтримуємо позицію Ю. О. Тихомирова, який наголошує на тому, що і сьогодні є нагальною потреба в подальшому обговоренні та обґрунтуванні як «самої необхідності поняття верховенства закону в системі нормативно-правових актів, так і пропозицій щодо законодавчого закріплення цього верховенства, а також встановлення його гарантій».

**Желтобрюх І.Л.**

*Національний університет державної податкової  
служби України, здобувач*

## **ДО ПРОБЛЕМИ СПІВВІДНОШЕННЯ ПРАВОЗАСТОСУВАННЯ ТА РОЗСУДУ ПРИ ПОДАТКОВО-ПРАВОВОМУ РЕГУЛЮВАННІ**

Податкові відносини відрізняються дуже напруженим конфліктним характером. Безумовно, в будь-якій галузі права можна знайти підстави виникнення конфлікту та негативні наслідки щодо учасників цих відносин внаслідок цього. Але в переважній більшості випадків конфлікт характеризує певну протиправну поведінку, коли стає логічним та зрозумілим покарати вбивцю, злодія і т.д. Податкові відносини характеризуються конфліктом інтересів на стадії виконання припису податкової норми. Відповідне правове оформлення набуває процес відчуження грошей юридичних та фізичних осіб та передача їх публічному суб'єкту. Саме це зіткнення приватного та публічного інтересу і обумовлює принципову конфліктність податкових відносин.

Це обумовлює намагання законодавця виключно чітко, детально врегулювати вимоги щодо виконання обов'язків зобов'язаними особами та реалізації повноважень владними. Виходячи з цього, податкове законодавство передбачає необхідність реалізації правозастосовної діяльності виключно в межах компетенції кожного контролюючого органу. Особливо болючою в цій ситуації стає межа повноважень таких органів, накладання або змішення їх компетенції.

Реалізація відповідних повноважень представників владного суб'єкту не може здійснюватись поза межами або у відриві від відповідної процедури. Тобто вона має забезпечуватись спеціальними процесуальними податково-правовими нормами. Це і обумовлює законність дій контролюючих органів на стадії правозастосування лише у випадку, коли вони діють в межах та у спосіб, передбачений законодавством, дотримуються порядку розгляду справ, винесення індивідуального податково-правового акту.

Правозастосуванню при регулюванні податкових відносин притаманні всі характерні ознаки та особливості правозастосування в цілому. В той же час, податкове правозастосування відрізняється і певними рисами, які не лише підкреслюють її підгалузеву специфіку, але і обумовлюють

характерні процедури реалізації норм. По-перше, йдеться про специфічну сферу податкових процедур, які охоплюють як процесуальне забезпечення поведінки зобов'язаних осіб при справлянні податкового обов'язку з дотриманням вимог податково-правових норм, так і процедури вирішення конфлікту на стадії адміністративного апеляційного оскарження та судового розгляду податкового спору. По-друге, податкове правозастосування стосується специфічного об'єкту при розгляді справ – справляння податкового обов'язку. Саме в контексті цього і вирішується законність, доцільність здійснення податкового контролю, розгляд скарг платників та притягнення до відповідальності осіб, які порушили припис податково-правової норми. По-третє, характеризується участю спеціальних органів, які утворені виключно для контролю за сферою оподаткування (органи державної податкової служби, митні органи і т.д.). По-четверте, характеризується прийняттям індивідуальних податково-правових актів застосування права.

В той же час, неможна вважати, що абсолютно всі обставини та варіанти поведінки на стадії правозастосування можуть бути передбачені законодавцем. Детально визначити всі варіації реалізації прав та обов'язків платників та відповідно до цього дій контролюючих органів неможливо. Саме тому відповідне коло органів, що представляють владного суб'єкта в податкових правовідносинах, набуває певних можливостей на стадії правозастосування, які об'єктивно поєднують їх владні повноваження із правом на здійснення виконавчо-розпорядчих дій на власний розсуд.

Не всі рішення, які стосуються власного розуміння та вибору владного органу при застосуванні податково-правових норм здійснюється в режимі реалізації розсуду. В деяких роботах звертається увага на необхідність розмежування розсуду та свавілля на стадії правозастосування (Старых Ю. В. Усмотрение в налоговом правоприменении. Автореферат дисс. на ... канд. юрид. наук. Воронеж, 2006. – С. 14). Свавілья може характеризувати таку поведінку владного суб'єкту, коли він або виходить за межі законодавчого припису, або хоча і реалізує своє повноваження відповідно до нього, але надає йому такого сенсу, що не співпадає із правовою природою явища, вступає в суперечку із змістом податкового законодавства.

Розсуд в податково-правовому регулюванні пов'язується, перш за все, з можливостями конкретної реалізації повноважень контролюючих органів та органів, які приймають участь в вирішенні податкового спору. Податковий розсуд характеризується низкою ознак: 1) межа застосування податково-правової норми при прийнятті рішення контролюючим органом має бути забезпечена відповідними нормами податкового законодавства; 2) уповноважений орган реалізує свободу вибору при прийнятті відповідного рішення лише в межах, наданих законодавцем; 3) свобода вибору уповноваженого органу обумовлюється конкретними життєвими обставинами, які характеризують випадок, якого стосується правозастосування

на розсуд такого органу; 4) прийняття рішення в податковому правозастосуванні уповноваженим органом передбачає вибір із декількох варіантів, кожний із яких має законні підстави та може бути реалізований; 5) при реалізації податкового розсуду рішення приймається на підставі обставин, які характеризують виключно цю ситуацію та цих учасників відносин.

**Закарян Б. Н.**

*Національний університет «Юридична академія України імені Ярослава Мудрого», здобувач кафедри фінансового права*

## **ПЕНЯ ЗА ПОДАТКОВИМ ЗАКОНОДАВСТВОМ УКРАЇНИ: САНКЦІЯ ЧИ ЗАСІБ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ВИКОНАННЯ ПОДАТКОВОГО ОБОВ'ЯЗКУ**

Пеня має довгу історію застосування в сфері податкових відносин. Чітко закріплений механізм пені як засобу виконання податкового обов'язку набув виваженого оформлення в Законі України «Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами» в 2000 році. Запозичена ця конструкція і до Податкового кодексу України. В той же час, неможна вважати, що це класична категорія публічного права. Скоріше за все, йдеться про появу певної родової категорії, яку залежно від галузевого аспекту можуть або мають застосовувати в різних галузях права. При цьому неможна забувати, що в найбільш змістовному вигляді конструкція пені використовувалась саме в цивільному праві. Виступаючи за походженням способом забезпечення виконання цивільно-правових зобов'язань, вона традиційно розглядалася в цивільному праві як один з видів неустойки. Відповідно до ч.3 ст.559 Цивільного кодексу України пенею є неустойка, що обчислюється у відсотках від суми несвоєчасно виконаного грошового зобов'язання за кожен день прострочення виконання.

Владно-майновий характер податкових відносин зумовлює необхідність застосування до платників податків певних імперативних засобів, завдяки яким можна було б гарантувати своєчасне та повне надходження податків і зборів до бюджетів.

Проблема відмежування способів забезпечення виконання податкового обов'язку від заходів юридичної відповідальності має важливе теоретичне і практичне значення. Пеня має подвійну правову природу: вона одночасно виступає способом забезпечення виконання обов'язку зі сплати податків і зборів та мірою податкової відповідальності. Більш того, на сьогодні пеня розглядається законодавцем як різновид санкції за порушення податкового законодавства. Так, відповідно до ст. 111 Податкового кодексу України фінансова відповідальність за порушення законів з питань оподаткування та іншого законодавства встановлюється та застосовується у вигляді штрафних (фінансових) санкцій (штрафів) та/або пені. Таким